Die einheitliche Bewertung des Vermögens für die Vermögensteuer des Reichs und die Realsteuern der Länder und Gemeinden.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechte der Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Vereinigten Friedrichs-Universität Halle-Wittenberg

vorgelegt von

Walter Kühne,

Regierungsrat in Berlin.

Referent: Professor Dr. Bilfinger.

Auszug.

1925.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

A. Notwendigkeit der Einheitsbewertung.

Die Frage der einheitlichen Bewertung des Vermögens für die Vermögensteuer des Reichs und die Realsteuern der Länder und Gemeinden ist ein Ausschnitt aus dem umfassenderen Problem der Schaffung einheitlicher Werte für öffentliche Zwecke. Dieses befaßt sich mit der Frage, ob und wieweit es möglich ist, für die Bemessung von Steuern, von Beiträgen an öffentlich-rechtliche Berufsvertretungen, für öffentlich-rechtliche Versicherungs- und Beleihungszwecke und die Bemessung von Entschädigungen für Enteignungen für einen und denselben Gegenstand einen und denselben Wert zugrunde zu legen. Die vorliegende Arbeit beschränkt sich auf die Frage der Herbeiführung einer einheitlichen Bewertung für mehrere Steuern vom Vermögen. Diese drängt sich einmal dann auf, wenn derselbe Vermögensgegenstand durch dieselbe Steuergewalt Steuern verschiedener Art unterworfen wird, ferner dann, wenn derselbe Vermögensgegenstand durch verschiedene Steuergewalten Steuern derselben Art unterworfen wird, endlich wenn derselbe Vermögensgegenstand durch verschiedene Steuergewalten Steuern verschiedener Art unterworfen wird. Um Fälle der letzten Art handelt es sich bei der Frage der einheitlichen Bewertung für die Vermögensteuer des Reichs und die Realsteuern der Länder und Gemeinden. Dabei sind unter „Realsteuern" („Objektsteuern") im Gegensatz zu der Vermögensteuer als „Personalsteuer" („Subjektsteuer") solche Steuern zu verstehen, bei denen lediglich die Tatsache des Besitzes eines bestimmten Sachguts für die Steuerpflicht entscheidend ist, die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts dagegen auf die Steuerbemessung ohne Einfluß ist. Von den Realsteuern interessieren für das Problem der einheitlichen Bewertung naturgemäß jedoch nur die, für die eine Bewertung des Vermögens erforderlich ist; außer Betracht bleiben daher solche

Realsteuern, die nach anderen Merkmalen als dem Werte (z. B. nach der Lohnsumme oder dem Ertrage) erhoben werden.

Die Durchführung der einheitlichen Bewertung des Vermögens für die Vermögensteuer des Reichs und die Realsteuern der Länder und Gemeinden ist vom Standpunkte der Finanzwissenschaft im Interesse einer rationellen Steuerpolitik dringend zu fordern. Zu diesem Ergebnis führt einmal die Erwägung, daß bei der Ausgestaltung des Steuersystems möglichst auf die Bequemlichkeit des Steuerpflichtigen Rücksicht genommen werden muß, da sich der Vollzug der Steuern, je fühlbarer und verhaßter sie für den Steuerpflichtigen sind, desto reibungsvoller für die Behörden entwickelt. Denn mehrfache Bewertungen desselben Vermögens durch verschiedene Behörden führen zu mehrfachen Belästigungen des Pflichtigen, die mit jeder Bewertung notwendig verbunden sind, und verärgern ihn besonders dann, wenn die mehrfachen Bewertungen, wie dies in der Natur der Sache liegt, zu voneinander abweichenden Werten gelangen. Auch die — ganz besonders unter den gegenwärtigen Zeitverhältnissen — gebotene Rücksicht auf die Wirtschaftlichkeit der Steuerverwaltung führt zwingend zu einer Unterlassung vermeidbarer Bewertungen; denn es ist höchst unwirtschaftlich, daß Behörden des Reichs sowohl wie der Länder je für sich besondere Wertermittelungen anstellen und Bescheide erteilen.

Daß diese Erwägungen nicht schon früher zu der gebotenen Vereinheitlichung der Steuerwerte geführt haben, erklärt sich durch das geringfügige Interesse, das die Öffentlichkeit infolge der Niedrigkeit der steuerlichen Belastung und der günstigen Lage der öffentlichen und privaten Wirtschaft an der Ausgestaltung des Steuersystems nahm. Um so stärker wurde jedoch dieser Ruf erhoben, als infolge des unglücklichen Kriegsausganges sich die wirtschaftlichen Verhältnisse völlig veränderten. Die Reichsregierung hat dieser von ihr als berechtigt anerkannten Forderung durch Vorlegung des Entwurfs eines „Reichsbewertungsgesetzes" entsprochen (Reichstag III 1924/25; Drucks. Nr. 797).

B. Grundsätze für die Durchführung der Einheitsbewertung.

I. Einheitliche Besteuerungs- und Bewertungseinheit.

Während die Besteuerungseinheit bei der Vermögensteuer dem Charakter dieser Steuer entsprechend nur das gesamte Vermögen des Pflichtigen sein kann, kann sie bei Realsteuern derselben Art sehr verschieden sein (z. B. bei Grundsteuern ein landwirtschaftlicher Betrieb einschließlich oder ausschließlich der zu ihm gehörigen Nebenbetriebe gewerblicher Art). Unterliegt nun aber

der Realsteuer ein anderer Gegenstand als der, für den bei der Vermögensteuer ein Wert festgestellt ist („Bewertungseinheit"), so wäre eine einheitliche Bewertung nicht durchführbar. Erstes Erfordernis für die Durchführung der einheitlichen Bewertung ist also, daß die Besteuerungseinheit bei der Realsteuer und Bewertungseinheit bei der Vermögensteuer übereinstimmend gestaltet wird. Diese Einheit muß jedoch zugleich auch die Bewertungseinheit für die Realsteuer sein. Denn wenn es erlaubt wäre, die Bewertungseinheit der Realsteuer anders abzugrenzen als die Besteuerungseinheit (z. B. bei der Besteuerung eines bebauten Grundstücks die gesonderte Bewertung des Grund und Bodens und der Gebäude vorzuschreiben), würde das Ziel der Einheitlichkeit der Steuerwerte verfehlt werden.

II. Die wirtschaftliche Einheit als Bewertungseinheit.

Die Frage der Abgrenzung der gemeinschaftlichen Bewertungseinheit drängt sich besonders bei solchen Objekten auf, die mit anderen Sachen oder Rechten zusammen im engen wirtschaftlichen Zusammenhange stehen (z. B. ein gewerbliches Unternehmen). Um in solchen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis zu gelangen, muß als Bewertungseinheit die wirtschaftliche Einheit vorgeschrieben werden. Dies gilt, gleichviel ob die Einheit mit dem gemeinen Wert oder mit dem Ertragswert bewertet werden soll. Denn was den gemeinen Wert anlangt, so führt die Tatsache der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit mehrerer Gegenstände sehr oft dazu, daß der Verkaufswert einer Einheit im ganzen, wie sie üblicherweise verkauft zu werden pflegt, höher oder geringer ist, als die Summe der Werte der einzelnen Gegenstände; so wird z. B. der Gesamtwert häufig durch besondere rein tatsächliche Verhältnisse und Eigenschaften des Unternehmens beeinflußt. Was andererseits den Ertragswert anlangt, so ist die Feststellung des Ertragswerts von einzelnen Bestandteilen einer Einheit (z. B. einer Maschine eines Landguts oder einer Fabrik) im objektiven Sinne, d. h. unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zur Einheit betrachtet, für die meisten Gegenstände völlig unmöglich.

Die Frage der Zugrundelegung der wirtschaftlichen Einheiten bei der Einheitsbewertung ist deswegen von besonderer Bedeutung, weil für die Grundsteuern der meisten Länder die Bewertung bisher nicht nach wirtschaftlichen Einheiten, sondern nach ihren einzelnen Bestandteilen erfolgt ist. Hier wurde bisher meist für die von der Natur gleichmäßig ausgestatteten Flächen als Bewertungseinheiten je für sich ein objektiver Wert festgestellt. Da jedoch die Zusammenrechnung der Parzellenwerte den Gesamtwert des Be-

triebs regelmäßig nicht ergibt, bedeutet der Übergang der Grundsteuerbewertung von der Bewertung nach Parzellen zu der nach Einheiten einen Fortschritt.

Zu einer wirtschaftlichen Einheit werden mehrere Gegenstände durch ihren wirtschaftlichen Zweck zusammengefaßt. Dienen die Gegenstände mehreren Zwecken, einem Hauptzweck und einem Nebenzweck, so ist der Hauptzweck maßgebend. Zugleich sind jedoch auch für die Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit die Anschauungen des Verkehrs (§ 137 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung) zu berücksichtigen; so werden die Schulden eines gewerblichen Betriebs mit zu der Einheit zu rechnen, die auf einem Grundstück lastenden Schulden jedoch außer Betracht zu lassen sein.

III. Abweichungen von der wirtschaftlichen Einheit.

Die Zugrundelegung der wirtschaftlichen Einheit als Bewertungseinheit ist in drei Gruppen von Fällen nicht angängig. Die Notwendigkeit von Abweichungen ergibt sich einmal mit Rücksicht auf die Steuerhoheitsgrenzen. Liegt ein Teil der Einheit in einem ausländischen Staate, mit dem ein Vertrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen ist, so kann gemeinschaftliche Bewertungseinheit nur der übrige Teil der Einheit sein. Erstreckt sich im übrigen eine wirtschaftliche Einheit über mehrere Länder oder Gemeinden des Deutschen Reichs, so ist mit Rücksicht auf die Hoheitsgrenzen des Realsteuerberechtigten die Einheitsbewertung nicht in vollem Umfange durchführbar. In solchen Fällen muß der Wert, der für den umfassenderen Besteuerungsgegenstand (also den der Vermögensteuer) festgestellt wird, wenigstens den Ausgangspunkt für die Bewertung des weniger umfassenderen Gegenstands (also den der Realsteuer) bilden.

Die andere Gruppe von Fällen, in denen die wirtschaftliche Einheit nicht als Bewertungseinheit verwendbar ist, ist die, in denen die wirtschaftliche Einheit nicht mit der Rechtseinheit in persönlicher Beziehung übereinstimmt. Sind an einer wirtschaftlichen Einheit mehrere Eigentümer in der Weise beteiligt, daß dem einen ein Teil der zu der Einheit gehörigen Gegenstände, dem anderen ein anderer Teil der Gegenstände gehört (z. B. bei Zupachtungen in der Landwirtschaft), so würde die Zugrundelegung der wirtschaftlichen Einheit undurchführbar sein. Denn als einzelner Besteuerungsgegenstand kommt sowohl für die Vermögensteuer als auch für die Realsteuern nur das in Frage, was demselben Eigentümer gehört; eine Bewertungseinheit würde daher bei Beteiligung mehrerer Eigentümer an einer wirtschaftlichen Einheit oft mehrere Besteuerungseinheiten oder Teile von solchen enthalten. Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die verschiedenen Eigentümern gehören, sind also

als gesonderte Bewertungseinheiten zu behandeln. Die Beschränkung der Zugrundelegung der wirtschaftlichen Einheit als Bewertungseinheit auf die Gegenstände, die demselben Eigentümer gehören, entspricht der bisherigen Praxis, obwohl die Steuergesetze, die bereits die Bewertung nach wirtschaftlichen Einheiten vorgesehen hatten, auch die Reichsabgabenordnung, eine dahingehende Vorschrift nicht enthielten. Diese Praxis entsprach jedoch dem Sinne der Gesetze, wie sich daraus ergibt, daß in ihnen die andernfalls erforderlichen Vorschriften darüber fehlen, nach welchen materiellen Gesichtspunkten und in welchem Verfahren der Gesamtwert der wirtschaftlichen Einheit auf die einzelnen den verschiedenen Eigentümern gehörigen Teile zu zerlegen ist.

Endlich ergibt sich aus dem Charakter der Gewerbesteuer die Notwendigkeit, Ausnahmen von dem Grundsatz zuzulassen, daß die wirtschaftliche Einheit als gemeinschaftliche Bewertungseinheit zugrunde zu legen ist. Denn zur wirtschaftlichen Einheit eines gewerblichen Betriebs sind die Schulden zu rechnen, so daß bei der Zugrundelegung dieser Einheit also der Nettowert des Betriebs festgestellt wird. Diese Regelung ist für die Vermögensteuer, nicht jedoch für die Gewerbesteuer brauchbar. Denn sie würde dem Prinzip der Gewerbesteuer widersprechen, daß sie ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuersubjekts die realen Werte als solche erfassen soll; so ist denn auch in den Gewerbesteuergesetzen der Länder der Abzug der Schulden, die zu dem Anlagekapital des Betriebs in wirtschaftlicher Beziehung stehen, grundsätzlich ausgeschlossen. Bei der Durchführung der einheitlichen Bewertung muß auf diesen Wesensunterschied der Steuern Rücksicht genommen werden.

IV. Einheitliche Abgrenzung der Vermögensarten.

Aus der Notwendigkeit, den Besteuerungsgegenstand und die Bewertungseinheit der Realsteuern einerseits sowie die Bewertungseinheit der Vermögensteuer andererseits einheitlich zu bestimmen, ergibt sich zugleich auch die Notwendigkeit, die Vermögensarten in der Weise ausschließlich voneinander abzugrenzen, daß sich die Begriffe nicht überschneiden, und diese Begriffsbestimmungen einheitlich für die Realsteuern und die Vermögensteuer zugrunde zu legen. Ein Gesetz, das die einheitliche Bewertung regelt, muß unterscheiden zwischen den wirtschaftlichen Einheiten, deren Hauptzweck ein gewerblicher ist, einerseits („Betriebsvermögen"), und den Grundstücken, soweit sie nicht zum Betriebsvermögen gehören, andererseits („Grundvermögen"). Der Gewerbesteuer dürfen die Einheiten des Betriebsvermögens, der Grundsteuer die des Grundvermögens unterworfen werden.

V. Behördenorganisation und Verfahren.

Um die Zugrundelegung einheitlicher Werte für die Vermögensteuer und die Realsteuern zu sichern, würde der Erlaß einheitlicher materieller Bewertungsnormen durch das Reich nicht ausreichen, da ihre Anwendung durch verschiedene Behörden zu verschiedenen Ergebnissen führen würde. Es darf vielmehr für die in Frage kommenden Steuern statt mehrfacher Wertfeststellungen nur eine Wertfeststellung erfolgen. Zu dieser Forderung führen auch die oben zu A hervorgehobenen Gesichtspunkte der Bequemlichkeit für den Steuerpflichtigen und der wirtschaftlichen Gestaltung der Steuerverwaltung. Für die Auswahl der Ämter, denen die Feststellung der Einheitswerte zu übertragen ist, muß die Forderung erhoben werden, daß alle Ämter unter einheitlicher Leitung stehen; nur dann besteht eine Gewähr dafür, daß der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Bewertung nicht vernachlässigt wird. Als solche Behörden kommen nur Reichsbehörden in Frage. Dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Steuerverwaltung würde es widersprechen, wenn bei der Auswahl der Reichsbehörden bereits bestehende Organisationen nicht ausgenützt würden. Die Einheitsbewertung muß daher der Reichsfinanzverwaltung übertragen werden.

Die Wertfeststellung durch die Behörden der Reichsfinanzverwaltung kann jedoch nicht, wie bisher bei der Vermögensteuer, durch die die Vermögensteuer veranlagende, für den Wohnsitz des Steuerpflichtigen zuständige Behörde gelegentlich der Veranlagung erfolgen. Es muß vielmehr für jede Bewertungseinheit von der für sie zuständigen Behörde eine gesonderte selbständig anfechtbare Wertfeststellung vorgenommen werden. Nur so ist es möglich, die Einheitlichkeit der Bewertung bei mehreren beteiligten Miteigentümern einer Einheit auch für die Rechtsmittelinstanzen zu sichern.

HEMPEL & CO G.M.B.H. BERLIN SW 68